

Terreni agricoli, Registro al 15% anche sulla formazione di un diritto

3 luglio 2023 – di r.fo.

La lettura sistematica delle disposizioni normative e dei connessi documenti di prassi non lascia spazio a perplessità circa la tassazione di tale tipologia di atti

In caso di costituzione di un diritto di superficie su terreni agricoli non agevolabili in base a specifiche disposizioni, si applica l'imposta di registro, con l'aliquota del 15 per cento. Con la propria prassi, infatti, l'Agenzia ha riconosciuto l'assimilazione del trattamento fiscale tra gli atti "costitutivi" e quelli "traslativi". È, in estrema sintesi, il parere fornito dall'Amministrazione finanziaria con la [risposta n. 365 del 3 luglio 2023](#) a un notaio, il quale ritiene, invece, di dover sottoporre l'atto all'aliquota del 9 per cento.

Nel caso in esame l'istante rileva che la giurisprudenza di legittimità, ad esempio, con la sentenza n. 3461/2021, ha ritenuto che per un contratto di costituzione di diritto di superficie su terreni agricoli, laddove non siano applicabili agevolazioni, ai fini dell'imposta di registro si applica l'aliquota ordinaria del 9% al posto di quella del 15 per cento. Quest'ultima prevista nel caso in cui il trasferimento sia relativo a terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale (articolo 1 della [Tariffa](#), parte prima, allegata al Dpr n. 131/1986 - Tur).

Dopo aver riepilogato la norma appena richiamata, l'Agenzia ricorda che, come evidenziato nella risoluzione n. 92/2000 e confermato nella circolare n. 18/2013, anche se nei periodi successivi al primo della disposizione in argomento è contenuta la sola dicitura "trasferimento", *"è evidente che devono intendersi ricompresi in tale termine anche gli atti costitutivi di diritti reali di godimento, in quanto espressamente indicati nel primo periodo del comma in esame"*.

Tale interpretazione dell'articolo 1 della Tariffa si pone in linea con la lettura sistematica delle norme dell'imposta di registro e in continuità rispetto all'evoluzione che ha interessato la disciplina prevista per la tassazione degli atti costitutivi e traslativi dei diritti reali sugli immobili e, in particolare, sui terreni agricoli. Norme che già in origine (articolo 1-bis, Dpr n. 634/1972) prevedevano che agli *"atti traslativi a titolo oneroso di terreni agricoli e relative pertinenze, atti traslativi e costitutivi di diritti reali immobiliari, compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi [...]"* si applicasse l'aliquota del 15 per cento.

Al riguardo, la circolare n. 37/1986, emanata in seguito all'approvazione del Tur, ha precisato che la disposizione, riguardante specificamente gli atti concernenti i terreni agricoli, contenuta nel soppresso articolo 1-bis, è stata riportata "integralmente" nel corrispondente articolo 1 del 'nuovo Testo Unico.

Tanto detto porta dritto alla conclusione che l'atto di costituzione di un diritto di superficie, su terreni agricoli non agevolabili in base a specifiche disposizioni, sconta il Registro al 15 per cento.

Inoltre, per quanto riguarda la sentenza citata dal notaio, l'Agenzia sottolinea che pur trattando una controversia in tema di tassazione di un atto di costituzione del diritto di superficie, in quell'occasione la suprema Corte ha richiamato espressamente precedenti pronunce sul diritto di servitù nonché il concetto secondo cui *"non comporta trasferimento di diritti o facoltà del proprietario del fondo servente"*, il quale è peculiare del diritto di servitù come definito dagli articoli 1027 e seguenti del codice civile e non degli altri diritti reali di godimento (cfr risoluzione n. 4/2021).

Quindi, assodato che l'atto di costituzione del diritto di superficie relativo a terreni agricoli è soggetto all'imposta di registro nella misura del 15%, oltre che alle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 50 per ognuna, l'Agenzia precisa che la base imponibile per i contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali è costituita dal "valore" del bene o del diritto alla data dell'atto. Ai sensi dell'articolo 51 del Tur va assunto come valore del bene quello dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito e, per gli atti che riguardano immobili o diritti reali immobiliari, si intende per valore il valore venale in comune commercio.